

مدى اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة - دراسة ميدانية-

آمال دنيا شبل¹، نور الدين مزياي²

¹جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة، الجزائر، مخبر ECOFIMA، ad.chebel@univ-skikda.dz

²جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة، الجزائر، مخبر ECOFIMA، n.meziani@univ-skikda.dz

The Extent of Reliance of Algerian Audit Firms on Policies and Procedures of the Quality Control System - a Field Study

Chebel Amel Donia¹, Meziani Noureddine²

^{1,2}ECOFIMA, University of 20August 1955 Skikda (Algeria)

تاريخ الاستلام: 2022/01/06؛ تاريخ القبول: 2022/10/16؛ تاريخ النشر: 2022/12/30

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية على سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة على عملياتها، وهذا وفقا لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبيان وتوزيعه على 150 مكتب تدقيق عبر القطر الجزائري خلال الثلاثي الأول من سنة 2021، حيث تم استقصاء آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وتم استخدام أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي لتحليل بيانات الدراسة. أظهرت الدراسة أن مكاتب التدقيق محل الدراسة تعتمد بشكل مرتفع على سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة على عملياتها وفقا لما جاء في المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، حيث أكدت نتائج الدراسة أن هذه المكاتب تتوفر على أغلب السياسات والإجراءات المتعلقة بكل من: القيادة عن الجودة داخل المكتب؛ المتطلبات الأخلاقية الملائمة، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام، الموارد البشرية، تنفيذ المهام، والمتابعة، مما يساهم في تحسين مستوى أداء مكاتب التدقيق الجزائرية، وبالتالي تحقيق جودة خدماتها.

الكلمات المفتاح: مكاتب التدقيق الجزائرية؛ رقابة الجودة؛ نظام رقابة الجودة؛ المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

تصنيف JEL: M40؛ M42

Abstract :

This study aims to identify the extent to which the Algerian audit firms depend on the policies and procedures of quality control system for their operations, in accordance with the requirements of the International Standard on Quality Control 1. To achieve this goal, a questionnaire was designed and distributed to 150 audit firms in Algeria during the first quarter of 2021, where the views of external auditors and accounting experts were surveyed, and we used the method of descriptive and inferential statistical analysis to analyze the study data. The study showed that these firms relied highly on the policies and procedures of the quality control system on their operations in accordance with the International Standard on Quality Control 1, where the results of the study confirmed that these firms have most of the policies and procedures related to: leadership over quality within the firm, appropriate ethical requirements, accepting and continuing client relationships and missions, Human Resources, engagement performance, and control, which contributes to improving the performance of Algerian audit firms, and thus achieving the quality of their services.

Keywords: Algerian Audit firms؛ Quality Control؛ System of Quality Control؛ International standard on Quality Control 1.

Jel Classification Codes: M40; M42

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA

آمال دنيا شبل، نورالدين مزياي (2022)، مدى اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة - دراسة ميدانية-، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 10 (العدد 01)، الجزائر: جامعة 20 أوت 1955 -سكيكدة-، صص 243- 259 .

1. مقدمة

يغطي مفهوم جودة التدقيق الخارجي باهتمام أطراف عديدة وخاصة بعد الانتقادات التي وجهت للمهنة، وبعد الفضائح التي طالت العديد من الشركات وبالتواطؤ مع مكاتب التدقيق الكبرى مثل فضيحة شركة انرون للطاقة ومكتب آرثر أندرسون، كما أثرت العديد من التساؤلات والشكوك حول مصداقية التقارير التي يصدرها المدقق الخارجي وعن مدى فعالية جودة الخدمات التي يقدمها المدقق، مما نتج عنه اتساع فجوة التدقيق بين كل من المدققين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية والذي انعكس سلبا على جودة التدقيق الخارجي، لتظهر الحاجة إلى ضرورة توفر معايير وإرشادات للرقابة على جودة أداء مكاتب وشركات التدقيق، ووضع نظام للرقابة على الجودة في هذه المكاتب يساعد على تحسين عمليات التدقيق، وقد اهتمت الهيئات المهنية بموضوع الرقابة على جودة الأداء المهني، وفي هذا الصدد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1) المتضمن سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة. كما سعت عدة دول إلى اعتماد معايير مهنية لرقابة الجودة في مكاتب وشركات التدقيق، والجزائر بدورها حاولت تحسين مستوى جودة الأداء المهني للمدققين سواء من خلال الإطار التشريعي والتنظيمي للمهنة وإصدار معايير الأداء المهني، كما أصدر المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة مراقبة الجودة مؤخرا دليل رقابة الجودة، ودليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق والمهنيين في مجال المحاسبة، أما بالنسبة لمعايير رقابة الجودة وفي ظل بحثنا فإنه لم يتم بعد تبني معيار للرقابة على الجودة في مكاتب وشركات التدقيق الجزائرية، والمتضمن وضع نظام لرقابة الجودة، مع الإشارة إلى أن عدم تبني معيار خاص برقابة الجودة لا يعني بالضرورة عدم اعتماد مكاتب التدقيق لممارسات تتوافق مع متطلبات رقابة الجودة. ومن هنا تتجسد لنا إشكالية دراستنا.

1.1. إشكالية الدراسة: تتمثل إشكالية الدراسة فيما يلي:

الى أي مدى يتم اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة للتحسين من عملياتها؟

ويندرج ضمن التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- إلى أي مدى يتم اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات مسؤولية القيادة عن الجودة للتحسين من عملياتها؟
- إلى أي مدى يتم اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات المتطلبات الأخلاقية للتحسين من عملياتها؟
- إلى أي مدى يتم اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام للتحسين من عملياتها؟
- إلى أي مدى يتم اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات الموارد البشرية للتحسين من عملياتها؟
- إلى أي مدى يتم اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات تنفيذ المهام للتحسين من عملياتها؟
- إلى أي مدى يتم اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات المتابعة للتحسين من عملياتها؟

2.1. فرضيات الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة تم صياغة الفرضية الرئيسية الآتية:

لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة للتحسين من عملياتها.

وللتحقق من هذه الفرضية تمت صياغة فرضيات فرعية تشكل متطلبات نظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي لرقابة الجودة 1:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات مسؤولية القيادة عن الجودة للتحسين من عملياتها.
- الفرضية الفرعية الثانية: لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات المتطلبات الأخلاقية للتحسين من عملياتها.
- الفرضية الفرعية الثالثة: لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام للتحسين من عملياتها.
- الفرضية الفرعية الرابعة: لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات الموارد البشرية للتحسين من عملياتها.

- **الفرضية الفرعية الخامسة:** لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات تنفيذ المهام للتحسين من عملياتها.
- **الفرضية الفرعية السادسة:** لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات المتابعة للتحسين من عملياتها.

3.1. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في معرفة مدى اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة وفق متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، نظرا لغياب معيار جزائري لرقابة الجودة في مكاتب التدقيق العاملة بالجزائر، وهذا في ظل إنشاء لجنة مراقبة الجودة على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة، هذا من جهة، وإصدار مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية إلزامية التطبيق، من جهة أخرى، بالإضافة إلى إصدار المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة مراقبة الجودة مؤخرًا دليل رقابة الجودة، ودليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق والمهنيين في مجال المحاسبة.

4.1. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، وإبراز أهميتها؛
- التعرف على سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1؛
- معرفة مدى اعتماد مكاتب التدقيق في الجزائر على متطلبات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1؛

5.1. الدراسات السابقة:

أ. دراسة (Shahibah, Hariadi, & Baridwan, 2020): هدفت الدراسة إلى تقييم أثر عناصر نظام رقابة الجودة، بما فيه المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة والاستقلالية على جودة التدقيق، وتحديد دور الشك المهني في التأثير على نظام رقابة جودة التدقيق، وقد تم اختيار عينة من 252 مدقق خارجي وباستخدام SMARTPLS توصلت الدراسة إلى أن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة والاستقلالية يؤثران على جودة التدقيق الخارجي، وأن الشك المهني يخفف من تأثير الاستقلالية على جودة التدقيق، ولكنه لا يخفف من تأثير المتطلبات الأخلاقية على جودة التدقيق.

ب. دراسة (حوي و طحطوح، 2020): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مكاتب التدقيق في الجزائر مفهوم الرقابة على جودة أداء التدقيق ومدى الالتزام بها، وأثر ذلك على جودة عملية التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تطبيق نسبي على مستوى مكاتب التدقيق لمتطلبات المعيار الدولي رقم 220 المتعلق بالرقابة على جودة أداء التدقيق، ورغم ذلك فإن الرقابة على جودة أداء التدقيق تؤثر إيجابيا على مستوى أداء مكاتب التدقيق، مما يساهم في تحقيق الجودة المطلوبة.

ج. دراسة (Ramadhani, Sudarma, & Achsin, 2017): هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير كل عنصر من عناصر نظام مراقبة الجودة (QCS) والمتمثلة في مسؤوليات القيادة للجودة على المراجعة والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وقبول واستمرارية علاقات العملاء وبعض الارتباطات وتعيين فريق التدقيق وأداء المهمة والمتابعة والتوثيق على جودة المراجعة، وكذلك لاختبار ما إذا كان الالتزام المهني له تأثير على كل عنصر من عناصر نظام مراقبة الجودة، وقد تمثلت عينة الدراسة في المدققين العاملين في شركات المحاسبة العامة وسط مدينة جاكارتا عددهم 84 مدققًا، وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أنه من بين عناصر نظام رقابة الجودة فقط عنصر المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة الذي يؤثر على جودة المراجعة.

د. دراسة (القيق، 2012): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة الجودة في قطاع غزة، وكان من أهم نتائج الدراسة أنه يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة وأظهرت الدراسة الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق فضلا عن الاهتمام والمتابعة لإجراءات الرقابة وكشفت عن الخلل في تقديم الخدمات الاستشارية وقبول العملاء بعض النواقص وذلك نتيجة لطول استمرارية العملاء.

هـ. دراسة (Ismail, et al., 2008): هدفت ورقة العمل المقدمة للمؤتمر الأكاديمي الآسيوي التاسع لجمعية المحاسبين بدبي في 2008 إلى دراسة تطبيق المعيار الدولي للرقابة على جودة التدقيق ISQC1 على شركات التدقيق المتوسطة والصغيرة في ماليزيا. وقد

خلصت الدراسة إلى أنه بالرغم من اعتماد جمعية المحاسبين الماليزية للمعيار الدولي لرقابة الجودة إلى أن نتائج التطبيق في الشركات الصغيرة والمتوسطة غير مشجعة، وأن تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة يشكل عبئا عليهم خاصة في الأمور الداخلية لهم مثل قلة الموظفين، عدم فهم المعيار نفسه في ظل الضعف المعرفي في الدليل الدولي، مما تسبب في التثاؤم من تطبيق المعيار.

يتبين من خلال استعراض بعض الدراسات السابقة أن موضوع رقابة الجودة في مكاتب التدقيق حظي باهتمام كبير في مختلف الدول المتطورة والنامية على حد سواء، غير أن بعض الباحثين ركزوا على رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة، كدراسة (Ismail, et al., 2008) والتي ركزت على دراسة تطبيق المعيار الدولي للرقابة على جودة التدقيق ISQC1 في شركات التدقيق المتوسطة والصغيرة في ماليزيا، من جهة أخرى اهتمت كل من دراسة (Shahibah, Hariadi, & Baridwan, 2020) ودراسة (Ramadhani, Sudarma, & Achsin, 2017) بتقييم أثر عناصر نظام رقابة الجودة على جودة التدقيق مع ادخال متغيرات أخرى كالالتزام المهني، بينما ركزت دراسات أخرى على رقابة الجودة على عمليات التدقيق باعتبارها تشكل أهم خدمات مكاتب التدقيق، كدراسة (حوي وطحطوح، 2020) والتي هدفت إلى التعرف على مدى تطبيق مكاتب التدقيق في الجزائر مفهوم الرقابة على جودة أداء التدقيق ومدى الالتزام بها وذلك وفقا للمعيار الدولي للتدقيق 220 بالإضافة إلى دراسة (القيق، 2012) أيضا والتي تمت في قطاع غزة، في حين دراستنا اعتمدت على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، ومن هنا يتبين أن الدراسة الحالية تعد إضافة هامة -من وجهة نظر الباحثين- لمعرفة مدى اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية على سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة والتي تشمل كافة عملياتها وخدماتها، وليس فقط التدقيق القانوني، وهذا بالاستناد إلى مرجعية معيارية دولية متمثلة في المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1).

2. الإطار النظري للدراسة:

1.2. مدخل لنظام رقابة الجودة:

اهتمت المنظمات المهنية بموضوع رقابة جودة الأداء في مكاتب وشركات التدقيق، حيث عملت على تحسين مستوى الأداء المهني بما يلبي احتياجات جميع الأطراف ذات المصلحة، وقد اعتمدت الهيئات المهنية كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معايير وإرشادات الرقابة على جودة الأداء المهني على مستوى مكاتب وشركات التدقيق.

أ. **تعريف رقابة الجودة:** عرفت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الاتحاد الأوروبي (Supreme Audit Institutions) رقابة الجودة للتدقيق بأنها مصطلح يشمل السياسات والإجراءات التي يتم اعتمادها لضمان أن أعمال التدقيق ذات جودة عالية، وأوضح أن ضمان الجودة هي عملية محددة من خلال مكتب التدقيق لضمان أنه تم القيام بإجراءات الرقابة المطلوبة وتنفيذها بشكل ملائم، وأنه تم تحديد الطرق الممكنة لتعزيز أو لتحسين إجراءات الرقابة المعتمدة (SAI, 2004, p. 5). كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين ضمن معيار التدقيق الدولي (220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية) بأنها مجموعة الأنظمة والسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تقع تحت مسؤولية مكتب التدقيق، والتي يلتزم المكتب بوضعها والحفاظ عليها لتقديم ضمانا معقولا بأن المكتب وموظفيه يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن التقارير الصادرة من قبل المكتب أو الشركاء في العمليات مقبولة (IAASB, 2016, p. 136). لذلك يجب على مكاتب التدقيق الكبيرة أو الصغيرة أن تتبع وتطبق نظام رقابة الجودة لأن اللجوء إلى تقليل الجودة قد يؤدي إلى تكبد المال والوقت، وكذلك مخالفة المعايير المهنية والمتعارف عليها أو أداء خدمات أقل جودة قد يؤدي إلى قضايا مكلفة، والتأثير على سمعة المكتب، وبالتالي فإن جودة أعمال التدقيق ضرورية لكل مكتب يرغب في الحفاظ على عملائه والذين يتوقعون منه نوعية جيدة من الخدمات المقدمة (الخداري، 2018، صفحة 136).

ب. **تعريف نظام رقابة الجودة:** يعرف نظام رقابة الجودة على أنه نظام سياسات وإجراءات وممارسات التي يعتمد عليها مكتب التدقيق، بحيث يكون لدى إدارة المكتب والمجتمع بشكل عام ضمان معقول بأن خدمات التدقيق الخارجي تؤدي وفقا للمعايير الدولية، ووثائق التنظيم التي تحدد ممارسات التدقيق (Verovska, 2013, p. 249). إذ يتعين على المدقق الخارجي وضع قواعد

الرقابة الداخلية لجودة العمل وأن يحافظ عليها، حيث يجب أن يعزز نظام رقابة الجودة الاعتقاد بأن مكاتب التدقيق تقدم الخدمات المناسبة وفقا لمتطلبات القوانين السارية (Sabauri, 2019, p. 827).

ج. الشروط الواجب توافرها في نظام رقابة الجودة: إن الحاجة لنظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق سواء الكبيرة منها أو الصغيرة هي لتحقيق جودة في الأداء وإضفاء المصداقية في نتائج التدقيق، ولكي تتحقق هذه الجودة يجب توفر العناصر التالية في نظام رقابة الجودة (سردوك، 2014، صفحة 207):

- الشمولية: يجب أن يكون النظام شاملا لكافة عناصر نظام رقابة الجودة على نحو ملائم.
- الوضوح: يجب أن يتضمن النظام وصفا واضحا ودقيقا وشاملا للنظام وأهدافه.
- المسؤولية: يجب أن يؤكد على مسؤولية كل فرد عن تحقيق الجودة.
- الملائمة: يجب أن يكون النظام مصمما ليتلاءم مع طبيعة حجم المكتب ومهامه وهيكله التنظيمي ومدى تعقيد وتطور نشاط عملائه.
- إلزامية التطبيق: يجب أن يكون للنظام طبيعة إلزامية في التطبيق.
- ثقافة الجودة: يجب أن يعزز النظام ثقافة الجودة لدى كل العاملين بالمكتب، ويتم تطبيق السياسات والإجراءات وفهمها ومعرفة أهميتها.
- العمومية: يجب تعميمه على كل العاملين وأن يتم تأهيله لتطبيق متطلبات النظام من خلال التدريب والتعليم المستمر.
- التكلفة: يجب أن يكون ذا تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه.
- التغذية العكسية: يجب أن يتضمن نظاما للتغذية العكسية لمعرفة أوجه الضعف ونواحي القصور والاقتراحات المقدمة لتصحيح الانحرافات.

د. عناصر نظام رقابة الجودة: يجب على المكتب أن يضع نظاما لرقابة الجودة يشتمل على عدة سياسات وإجراءات، وفيما يلي يتم عرض عناصر نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول (ISQC1) والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

- مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب: حسب الفقرة 18 من المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول (ISQC1) يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية تعترف بأن الجودة ضرورية لأداء المهام، ويجب أن تتطلب مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للشركة (أو ما يعادله) أو في حال كان مناسبا المجلس الإداري للشركاء في الشركة (أو ما يعادله) تحمل المسؤولية النهائية المطلقة عن نظام رقابة الجودة في الشركة أو المكتب (IAASB, 2018, p. 47).
- المتطلبات الأخلاقية للملائمة: يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول بأن المكتب وموظفيه يمثلون للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. (IAASB, 2018, p. 48) وقد حددت قواعد الاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني والتي تتضمن ما يلي: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، السلوك المهني (IFAC, 2021, p. 10).

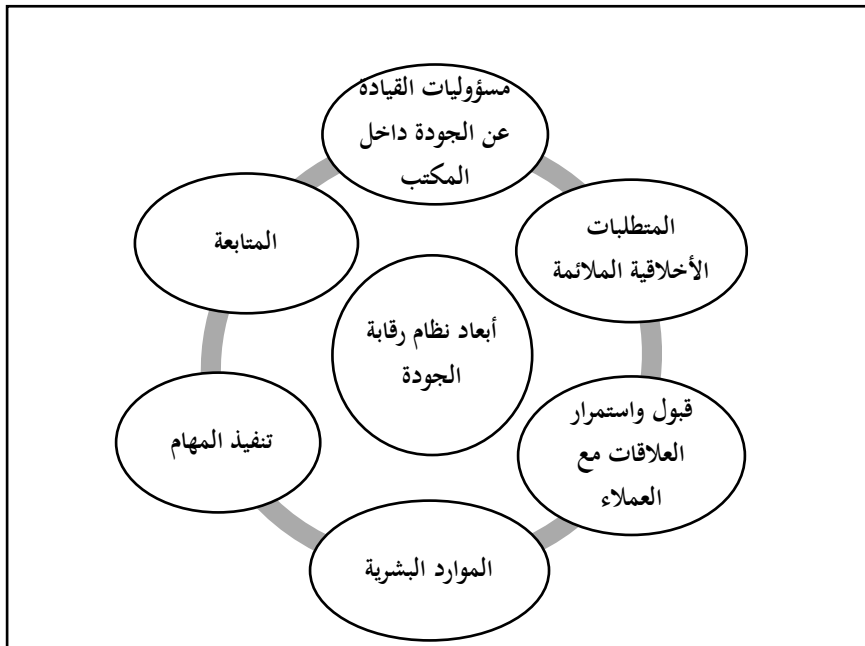
- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام: يشير المعيار الدولي الأول لرقابة الجودة إلى أنه ينبغي أن يضع المكتب سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو ستستمر في علاقات وعمليات فقط عندما يكون المكتب مؤهل لأداء العملية ويمتلك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها وقادر على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، كما يأخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل ولا يملك معلومات قد تقوده إلى الاستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة (IAASB, 2018, p. 49).

➤ **الموارد البشرية** : يشير المعيار إلى أنه يجب أن يضع المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول على أنه يمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة (IAASB, 2018, p. 62)، وحسب الفقرة 24 من المعيار حيث تتضمن قضايا الموظفين المرتبطة بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالموارد البشرية ما يلي: التوظيف، تقييم الأداء، بما في ذلك الوقت المستغرق لأداء المهام، الكفاءة، التطور الوظيفي، الترقية، التعويض، تقدير احتياجات الموظفين (IAASB, 2018, p. 63).

➤ **تنفيذ المهام**: تتضمن السياسات والإجراءات ما يلي (IAASB, 2018, p. 64):

- تعزيز الاتساق في جودة أداء المهمة promoting consistency in the quality of engagement performance
- مسؤوليات الإشراف Supervision Responsibilities
- مسؤوليات المراجعة Review Responsibilities
- **المتابعة**: يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات خاصة بالمتابعة تشكل ما يلي (IAASB, 2018, p. 72):
- مراقبة سياسات وإجراءات المكتب الخاصة برقابة الجودة؛
- تقييم وتوصيل ومعالجة حالات القصور المحددة؛
- الشكاوى والادعاءات.

شكل 1. أبعاد نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعيار الدولي لرقابة الجودة 1

2.2. الرقابة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر:

أولى المشرع الجزائري اهتماما كبيرا بمجال الرقابة على جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال إنشاء لجنة مراقبة الجودة لمراقبة نوعية الأعمال التي يقوم بها المدققون، حيث تعمل لجنة مراقبة النوعية على تحقيق ما يلي (طالب حسين و يعقوب، 2019، صفحة 67):

- إعداد طرق العمل في مجال جودة الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان جودة التدقيق المؤكدة لمهنة المحاسبة؛

- إعداد تدابير تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات مكاتب المراجعة؛
 - إعداد معايير تتضمن كيفية تسيير وتنظيم مكاتب المراجعة؛
 - ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
 - إعداد قائمة المراقبين والمختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة.
- كما أصدرت لجنة مراقبة الجودة مؤخرًا كل من دليل رقابة الجودة، ودليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق ومهني المحاسبة، غير أنهما يركزان على مهام التدقيق، ولهذا يظهر توافقهما مع متطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 المتعلق بالرقابة على جودة عملية تدقيق القوائم المالية التاريخية.
- يشير مصطلح "الرقابة الذاتية في مكاتب التدقيق" وفقًا لدليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق ومهني المحاسبة في الجزائر إلى أنه (CNC, 2021, pp. 3-4):
- وسيلة داخلية بديلة، تسمح بتوفير كل المعلومات الملائمة وتمكن العاملين في المكتب من فهم وتحديد المسؤوليات عند أداء عملية التدقيق؛
 - إجراء يهدف إلى تحديد وتقييم أي نقاط ضعف يتم اكتشافها بعد تدقيق الملفات؛
 - وسيلة للتعامل بدقة مع النقاط التي أدت إلى ظهور احتمالية للمخاطر، والسعي لتحديدتها في مستواها الصحيح والتأكد من وجود إجراءات لمعالجة هذه المخاطر؛
 - تقديم مقترحات لتوصيات مناسبة تسمح بفهم أفضل لاحتمالية وجود مخاطر أو أخطاء لاحقة؛
 - استراتيجية تتجاوز مجرد التشخيص الذاتي، بل تركز على إضفاء الثقة والمصدقية على المعلومات لتقليل تأثير المخاطر التي من المحتمل أن تؤثر على تحقيق الأهداف؛
 - أداة تحليل وتأكيد تسمح باكتساب خبرة إضافية بفضل تأثير المراقبة الذاتية وبيان نقاط القوة والضعف وسبل التقدم المسجل امثالاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

3. الدراسة الميدانية:

يتم تناول الدراسة الميدانية من خلال عرض الأساليب الإحصائية وتحليل للبيانات التي تم جمعها عن طريق استبيان واختبار الفرضيات.

1.3. منهجية الدراسة

أ. مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر والذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق الخارجي، حيث اختار الباحثان عينة قصدية مكونة من 150 مهني أصحاب مكاتب تدقيق، يتوزعون على مناطق مختلفة من القطر الجزائري (شرق، غرب، وسط)، وتم توزيع الاستبيان على أفراد العينة عن طريق التسليم المباشر وكذا عبر البريد الإلكتروني، وقد تم استرجاع 100 استبيان، في حين تم استبعاد 4 منها لعدم اكتمال الإجابة على الأسئلة.

ب. أساليب المعالجة الإحصائية: استعملنا الأساليب الإحصائية الوصفية حيث تم حساب الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، والوزن النسبي وذلك بالاعتماد على برنامج SPSS، كما تم اختبار صدق أداة الدراسة من خلال معامل المصدقية (Reliability Coefficient) كرونباخ ألفا، وأيضًا لاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار (One-SimpleT-Test).

ج. أداة الدراسة: تم تصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وبعد الاطلاع على أدبيات الدراسات السابقة والإحاطة بالموضوع تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين:

الجزء الأول: يشمل المتغيرات الديمغرافية وهي كل من العمر، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي.

الجزء الثاني: يمثل جميع سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 وتشمل مجموعة الأسئلة من (5-1) سياسات وإجراءات مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب، ومجموعة الأسئلة الثانية من (6-10) سياسات وإجراءات المتطلبات الأخلاقية للملائمة، ومجموعة الأسئلة من (11-15) تضم سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام، ومجموعة الأسئلة من (16-21) تضم سياسات وإجراءات الموارد البشرية، ومجموعة الأسئلة من (22-29) سياسات وإجراءات تنفيذ المهام، ومجموعة الأسئلة من (30-36) سياسات وإجراءات المتابعة.

د. مقياس ليكارت الخماسي: اعتمد الباحثان على ميزان تقديري وفقا لمقياس ليكارت الخماسي لأسئلة الجزء الثاني من الاستبيان، حيث تم حساب طول الفئة وذلك بتقسيم المدى (5-1=4) على عدد الفئات 5 أي (4=5÷0.80) وتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي من (1-1.81) وهكذا بالنسبة لباقي المتوسطات الحسابية.

جدول 1. ميزان تقديري حسب مقياس سلم ليكارت

الوصف	الوزن	فئات المتوسط الحسابي المرجح	التأثير
غير موافق بشدة	1	من 1 إلى 1.80	ضعيف جدا
غير موافق	2	من 1.81 إلى 2.60	ضعيف
محايد	3	من 2.61 إلى 3.40	متوسط
موافق	4	من 3.41 إلى 4.20	مرتفع
موافق بشدة	5	من 4.21 إلى 5	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الباحثان

هـ. صدق وثبات أداة الدراسة: يمثل الجدول التالي معامل "ألفا كرونباخ"، الذي يدل على ثبات عبارات الاستبيان أي الحصول على نفس القيم عند إعادة استخدام نفس الأداة.

جدول 2. معاملات الثبات والصدق لأداة الدراسة

المحور	المجال	الأسئلة	معامل ألفا كرونباخ
01	مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب	05-01	0.74
02	المتطلبات الأخلاقية للملائمة	10-06	0.66
03	قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام	15-11	0.85
04	الموارد البشرية	21-16	0.76
05	تنفيذ المهام	29-22	0.76
06	المتابعة	36-30	0.79
	المجموع	36-01	0.90

المصدر: من إعداد الباحثان

يلاحظ من النتائج في الجدول رقم 02 أن قيمة ألفا كرونباخ بلغت قيمة 0.90 لجميع فقرات الاستبيان، وهي تفوق النسبة المعيارية (60%)، وبذلك تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان.

و. وصف خصائص عينة الدراسة: من خلال الجدول رقم 3 يتضح أن أغلب أفراد عينة الدراسة هم محافظي الحسابات، حيث بلغت نسبتهم 59,4% من مجموع عينة الدراسة، بينما بلغت نسبة الخبراء المحاسبين 40,6% وهذا راجع الى عدد محافظي الحسابات في الجزائر 2729 محافظ حسابات والذي يفوق عدد الخبراء المحاسبين البالغ عددهم 323 (حسب مقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أبريل 2021 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).

جدول 3. تحليل خصائص عينة الدراسة

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة	الخبرة	التكرار	النسبة	العمر	التكرار	النسبة
محافظ حسابات	57	59.4	ليسانس	58	60.4	أقل من 5	7	7.3	أقل من 35	4	4.2
خبير محاسبي	39	40.6	ماستر	19	19.8	5-10	34	35.4	35-45	36	37.5
			ماجستير	6	6.3	11-15	25	26.0	46-55	48	50.0
			دكتوراه	13	13.5	أكثر من 15	30	31.3	أكثر من 55	8	8.3
المجموع	96	100 %	المجموع	96	100 %	المجموع	96	100 %	المجموع	96	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى بيانات استبيان الدراسة

أما بالنسبة إلى المؤهل العلمي فنجد أكبر نسبة تمثل فئة حاملي شهادة ليسانس بـ 60.4% وهذا يمثل نسبة معقولة للمستوى التعليمي لدى عينة الدراسة مما يزيد الثقة في الإجابات المحصلة، أما فيما يخص الخبرة المهنية تحصلت الفئة ما بين (5-10) على أكبر نسبة 35,4% تليها فئة أكثر من 15 سنة بنسبة 31,3% وبعدها فئة (11-15) بنسبة 26% وتحصلت فئة أقل من 5 سنوات على أقل نسبة 7,3% وهذا يعتبر مؤشر إيجابي إلى أن أغلب أفراد العينة ذوي خبرات عالية ومؤهلين بشكل كافي لفهم عبارات الاستبيان والاجابة عليها بآراء تعزز من موثوقية الاعتماد عليها عند التحليل، وفيما يخص العمر نجد فئة (46-55) تحصلت على أكبر نسبة 50% تليها فئة (35-45) بنسبة 37.5% وبعدها فئة أكبر من 55 سنة بنسبة قدرت 8.3% تليها فئة أقل من 35 سنة بأقل نسبة 4.2% ويشير هذا إلى أن أغلب فئات العينة من الفئات العمرية الكبيرة سنا وذلك بافتراض أن مهنة التدقيق الخارجي تحتاج إلى خبرة وعدد من السنوات من مزولة المهنة من أجل اكتساب القدرة على القيام بمهام التدقيق.

2.3. تحليل ومناقشة النتائج:

تم استخدام اختبار T لعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان واختبار الفرضيات كما هو موضح فيما يلي:

أ. اختبار الفرضية الفرعية الأولى: لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات مسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب للتحسين من عملياتها.

جدول 4. نتائج التحليل الإحصائي لبيانات المحور 1: سياسات وإجراءات مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب

الرقم	سياسات وإجراءات مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	T	sig	الاتجاه العام
01	نشر ثقافة داخلية إيجابية حول الجودة داخل المكتب وذلك من خلال الندوات أو الاجتماعات	4.03	0.88	80.63	9.297	0.000	مرتفع
02	يتم إبلاغ الموظفين بأن عدم الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب بخصوص جودة أداء المهام قد يؤدي إلى اتخاذ إجراءات تأديبية	3.86	0.85	77.29	7.627	0.000	مرتفع
03	يتحمل المكتب مسؤولية الجودة الشاملة لكل مهمة قبل تنفيذها	4.10	0.77	82.08	11.441	0.000	مرتفع
04	يتم تصميم نظام لتقييم الأداء والتعويضات والترقية الداخلية	3.75	1.02	75.00	5.306	0.000	مرتفع
05	يتم توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة	3.82	1.01	76.46	6.072	0.000	مرتفع
المجموع		3.91	0.90	78.29	7.888	0.000	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

يتضح من الجدول رقم (4) أن إجابات العينة كانت بدرجة مرتفعة، كما يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول يساوي 3.91 وهو أكبر من المتوسط الحسابي المرجح للدراسة، وقدر الوزن النسبي

78.29% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وهو ما يدل على أن المستجيبين يوافقون على أن مكاتب التدقيق الجزائرية يعتمدون على سياسات وإجراءات مسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب من أجل التحسين من عمليات مكاتبهم، وهذا ما يتوافق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1) حيث أن تطبيق السياسات والإجراءات المعتمدة في الجدول (4) تعزز من رقابة الجودة في مكاتب التدقيق، وبالتالي المساهمة في الرفع من جودة مخرجات عملية التدقيق.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحثان اختبار (One-Sample T-test) إذ من ملاحظة النتائج نجد أن قيمة T المحسوبة 7.888 أكبر من T الجدولية التي تقدر ب 1.948، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 المعتمدة من قبل الباحثين، وبالتالي نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل، أي " نعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية على سياسات وإجراءات مسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب للتحسين من عملياتها".

ب. اختبار الفرضية الفرعية الثانية: لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات المتطلبات الأخلاقية للتحسين من عملياتها.

جدول 5. نتائج التحليل الإحصائي لبيانات المحور 2: سياسات وإجراءات المتطلبات الأخلاقية

الرقم	سياسات وإجراءات المتطلبات الأخلاقية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	T	sig	الاتجاه العام
06	يتحلى العاملون في المكتب بالمبادئ الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السر المهني)	4.48	0.63	89.58	19.828	0.000	مرتفع جدا
07	يوقع أفراد المكتب على تأكيد كتابي سنويا على الأقل بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب	2.96	1.22	59.17	-1.938	0.056	متوسط
08	يتخذ المكتب الإجراءات المناسبة لتحديد وتقييم التهديدات المحتملة للاستقلالية والموضوعية	4.03	0.89	80.63	9.172	0.000	مرتفع
09	ينسحب المكتب من مهام التأكيد الحقيقية في حالة وجود تهديدات على الاستقلالية	4.06	0.84	81.25	10.016	0.000	مرتفع
10	يوثق المكتب حالات عدم احترام القواعد الأخلاقية وإجراءات معالجتها	3.94	0.97	78.75	7.440	0.000	مرتفع
	المجموع	3.89	0.91	77.88	7.419	0.000	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

يتضح من الجدول رقم 5 أن إجابات العينة كانت بدرجة مرتفعة مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتمدون على سياسات وإجراءات المتطلبات الأخلاقية من أجل التحسين من عمليات مكاتبهم، وقد جاءت العبارة (6) في المرتبة الأولى بمتوسط 4.48 بدرجة مرتفعة جدا، وهذا يدل على أن العاملين بمكاتب التدقيق يتحلون بالمبادئ الأخلاقية كالنزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السر المهني. بينما قدر المتوسط الحسابي للعبارة (7) 2.96 بدرجة متوسطة حيث أكد أغلب أفراد العينة المستجيبون أنهم لا يوقعون على تأكيد كتابي سنويا بأنهم التزموا بأحكام مدونة السلوك المهني والأخلاقي للمكتب، وهذا قد يرجع إلى عدم رغبتهم في تحمل المسؤولية عند التوقيع على التأكيد أو إلى أن القانون 01/10 يقر بأن محافظ الحسابات يتمتع وحده بكامل المسؤولية عن مخرجات عملية التدقيق أي تقرير التدقيق، لذلك لا يلجأ باقي العاملين في المكتب للتوقيع على التأكيد الكتابي، على العموم يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثاني يساوي 3.89 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي المرجح للدراسة، كما قدر الوزن النسبي 77.88% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحثان اختبار (One-Sample T-test) إذ من ملاحظة النتائج نجد أن قيمة T المحسوبة 7.419 أكبر من T الجدولية التي تقدر ب1.984، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 المعتمدة من قبل الباحثين، وبالتالي نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل، أي "تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية على سياسات وإجراءات المتطلبات الأخلاقية لتحسين من عملياتها".

ج. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام لتحسين من عملياتها.

جدول 6. نتائج التحليل الإحصائي لبيانات المحور 3: سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام

الرقم	سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	T	sig	الاتجاه العام
11	يقوم المكتب بتقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم عند: حدوث تغير رئيسي عند العميل في الإدارة أو الملاك	3.90	1.07	77.92	6.366	0.000	مرتفع
	حدوث تغير رئيسي في نشاط العميل	3.60	1.08	72.08	3.664	0.000	مرتفع
	حدوث تغير رئيسي في الوضعية المالية للعميل	3.66	0.97	73.13	4.602	0.000	مرتفع
	حدوث تطور مهم في قضايا العميل لدى المحاكم	3.78	0.94	75.63	6.042	0.000	مرتفع
	انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكليف	3.76	0.91	75.21	6.003	0.000	مرتفع
12	يقوم المكتب بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة من خلال: - الاستفسار من أطراف مستقلة كالبنوك عن أية معلومات قد تؤثر على قرار تقييم العميل	3.98	0.77	79.58	9.947	0.000	مرتفع
	- مراجعة المعلومات المالية كالتقارير السنوية والقوائم المالية	4.39	0.76	87.71	15.301	0.000	مرتفع جدا
	- الاستفسار من المدقق السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة الإدارة	4.23	0.80	84.58	12.588	0.000	مرتفع جدا
	- التأكد من أن قبول العميل لا يتناقض ومتطلبات السلوك الأخلاقي	4.13	0.94	82.50	9.647	0.000	مرتفع
13	يوجد بالمكتب شخص مسؤول لتقييم المعلومات المجمعة عن العملاء	3.77	1.03	75.42	5.425	0.000	مرتفع
14	تتم مناقشة أسباب انسحاب المكتب من المهمة مع إدارة العميل	3.99	0.75	79.79	10.359	0.000	مرتفع
15	يتم توثيق كيفية حل المشكلات الخاصة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام	4.05	0.89	81.04	9.412	0.000	مرتفع
	المجموع	3.94	0.91	78.72	7.956	0.000	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

يتضح من الجدول رقم 6 أن إجابات العينة كانت بدرجة مرتفعة مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعتمدون على سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام من أجل التحسين من عمليات مكاتبهم، كما وافق بشدة أفراد العينة على أن المكتب يقوم بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة سواء من خلال مراجعة المعلومات المالية كالتقارير السنوية والقوائم المالية، والاستفسار من المدقق السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة الإدارة، هذا ما يدل على أن مكاتب التدقيق تولي أهمية كبيرة لاختيار وتقييم العميل قبل قبول المهمة وتضع بعين الاعتبار أهمية اختيار زبائنها وضمان خدمات ذات جودة لهم، وقد جاءت هذه النتيجة متوافقة مع دراسة (Mohd sanusi, Ismail, Mat Isa , Mastuki, & Kassim, 2009). ويرجع وضع المكتب سياسات وإجراءات لقبول العميل إلى العناية المهنية اللازمة التي يجب على المدقق أن يبديها أثناء القيام بمهامه، حيث يرفض المدقق مثلا القيام بعمليات التدقيق لعملاء لا يقومون بالمسك القانوني للمحاسبة حسب مقتضيات القانون التجاري، أما العينة الغير موافقة فيعتقد الباحثان أن السبب الرئيسي في عدم اعتمادها لهذه الإجراءات هي المنافسة الشديدة في سوق التدقيق حيث تفرض المنافسة على مكتب التدقيق قبول

العمليل بغض النظر عن التزام العمليل بمقتضيات النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري، عموما يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثاني تساوي 3.94 وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض للدراسة، وقدر الوزن النسبي 77.72% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحثان اختبار (One-Sample T-test) إذ من ملاحظة النتائج نجد أن قيمة T المحسوبة 7.956 أكبر من T الجدولية التي تقدر ب1.984، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 أقل من مستوى المعنوية 0.05 المعتمدة من قبل الباحثين، وبالتالي نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل، أي "تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية على سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام للتحسين من عملياتها".

د. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات الموارد البشرية للتحسين من عملياتها.

جدول 7. نتائج التحليل الإحصائي لبيانات المحور 4: سياسات وإجراءات الموارد البشرية

الرقم	سياسات وإجراءات الموارد البشرية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	T	sig	الاتجاه العام
16	يمتلك المكتب خطة مصممة لاحتياجاته من الموظفين لكل عملية	4.34	0.78	86.88	14.385	0.000	مرتفع جدا
17	يضع المكتب إجراءات توظيف لاختيار أفراد أكفاء ونزهاء	4.38	0.67	87.50	17.212	0.000	مرتفع جدا
18	يتبع المكتب سياسات وإجراءات توظيف خاصة في حالة: - توظيف موظفي العملاء - توظيف أقارب الموظفين - توظيف أقارب العملاء - توظيف موظفي المكاتب المنافسة	3.77	1.14	75.42	4.916	0.000	مرتفع
		3.17	1.10	63.33	-0.296	0.768	متوسط
		3.15	1.14	62.92	-0.465	0.643	متوسط
		3.19	1.22	63.75	-0.101	0.920	متوسط
19	يزود المكتب العاملين بتقويم لأدائهم وتطورهم	3.94	0.78	78.75	9.278	0.000	مرتفع
20	يتم تطوير كفاءة العاملين من خلال التعليم والتكوين المستمر	4.35	0.66	87.08	17.016	0.000	مرتفع جدا
21	يستعين المكتب بخدمات خبير في مجال معين	3.95	0.96	78.96	7.669	0.000	مرتفع
	المجموع	3.80	0.94	76.06	6.224	0.000	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

يتضح من الجدول رقم 7 أن إجابات العينة كانت بدرجة مرتفعة مما يدل على أن أغلبية مكاتب التدقيق في الجزائر يعتمدون على سياسات وإجراءات الموارد البشرية من أجل التحسين من عمليات مكاتبهم، كما يتبين أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الرابع يساوي 3.80 وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض للدراسة، وقدر الوزن النسبي 76.06% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%. وقد جاءت الفقرات 17، 20، 16 بأكثر متوسطات على التوالي (4.38)، (4.35)، (4.34) بدرجة مرتفعة جدا. ويتبين من الفقرة 18 أنه بالرغم من أن مكتب التدقيق يهتم باختيار أشخاص أكفاء ونزهاء، إلا أنه في العموم لا يضع سياسات وإجراءات توظيف خاصة في حالة توظيف أقارب الموظفين، أقارب العملاء، موظفي المكاتب المنافسة، ذلك أن مكاتب التدقيق لا تهتم بصلة قرابة الموظف بل بمدى قدراته وكفاءته في إنجاز المهام.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحثان اختبار (One-Sample T-test) إذ من ملاحظة النتائج نجد أن قيمة T المحسوبة 6.224 أكبر من T الجدولية التي تقدر ب1.984، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 المعتمدة من قبل الباحثين، وبالتالي نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل، أي "تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية على سياسات وإجراءات الموارد البشرية للتحسين من عملياتها".

ه. اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات تنفيذ المهام للتحسين من عملياتها.

جدول 8. نتائج التحليل الإحصائي لبيانات المحور 5: سياسات وإجراءات تنفيذ المهام

الرقم	سياسات وإجراءات تنفيذ المهام	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	T	sig	الاتجاه العام
22	يحدد المكتب إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف	4.42	0.55	88.54	21.579	0.000	مرتفع جدا
23	يتشاور أعضاء فريق التدقيق عند التعامل مع قضايا معقدة أو صعبة أو غير مألوفة	4.42	0.67	88.54	17.770	0.000	مرتفع جدا
24	يحدد المكتب إجراءات لحل الاختلافات في التقدير المهني وإمكانية تعديل البرامج والخطط	4.26	0.68	85.20	15.183	0.000	مرتفع جدا
25	يتبادل المكتب الاستشارات المهنية مع مكاتب تدقيق أخرى أو أشخاص متخصصين	3.62	0.97	72.5	4.266	0.000	مرتفع
26	يتم توثيق الاستشارات وحفظها	4.13	0.88	82.70	10.299	0.000	مرتفع
27	يقوم الأعضاء الأكثر خبرة في الفريق بفحص العمل المؤدى من قبل الأعضاء الأقل خبرة	4.14	0.76	82.91	12.075	0.000	مرتفع
28	يتم الحفاظ على سرية وثائق أعمال المهمة وحفظها الآمن وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها	4.54	0.57	90.83	22.709	0.000	مرتفع جدا
29	يتم الاحتفاظ بالوثائق لفترة زمنية كافية لتلبية احتياجات المكتب والمعايير المهنية والقوانين واللوائح	4.63	0.56	92.70	24.928	0.000	مرتفع جدا
	المجموع	4.27	0.71	85.49	14.861	0.000	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

يتضح من الجدول رقم 8، أن إجابات العينة كانت بدرجة مرتفعة جدا مما يدل على أن أفراد العينة يعتمدون على سياسات وإجراءات تنفيذ المهام للتحسين من عملياتها، كما يتبين أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (3.62-4.63) وهي تندرج ضمن مرتفعة ومرتفعة جدا، حيث قدر المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور 4.27 وهو أكبر من المتوسط الحسابي المفترض، أما الوزن النسبي فقدر بـ 85.49% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%. كما يتبين أن المكتب يحافظ على سرية وثائق المهمة ويتم الاحتفاظ بها مدة كافية وقد حدد القانون 01/10 ومعيار التدقيق الجزائري 230 "وثائق التدقيق" والقانون التجاري مدة الاحتفاظ بوثائق التدقيق بـ 10 سنوات وهو ما وافق عليه أغلب أفراد العينة.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحثان اختبار (One-Sample T-test) إذ من ملاحظة النتائج نجد أن قيمة T المحسوبة 14.861 أكبر من T الجدولية، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 المعتمدة من قبل الباحثين، وبالتالي نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل، أي "تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية على سياسات وإجراءات تنفيذ المهام للتحسين من عملياتها".

و. اختبار الفرضية الفرعية السادسة: لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات المتابعة للتحسين من عملياتها.

جدول 9. نتائج التحليل الإحصائي لبيانات المحور 6: سياسات وإجراءات المتابعة

الرقم	سياسات وإجراءات المتابعة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	T	sig	الاتجاه العام
30	يجب إسناد المسؤولية عن عملية المتابعة لأشخاص تتوفر فيهم الخبرة والسلطة المناسبة	4.59	0.55	91.87	24.650	0.000	مرتفع جدا
31	يتم إبلاغ العاملين بأوجه القصور والتوصيات لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب	4.33	0.62	86.66	17.714	0.000	مرتفع جدا
32	يستخدم المكتب خدمات شخص خارجي أو مكتب آخر للتحقيق في الشكاوى	2.97	1.16	59.58	-1.850	0.067	متوسط
33	يتم إعفاء القائمين على تنفيذ المهمة من متابعة وتقييم المهمة	3.85	1.09	77.08	5.852	0.000	مرتفع
34	يتم تعديل سياسات المكتب الخاصة برقابة الجودة	3.75	1.03	75	5.201	0.000	مرتفع
35	يستعمل المكتب كلمة مرور مشتركة للوصول إلى الوثائق الالكترونية	3.89	1.16	77.91	5.852	0.000	مرتفع
36	يحدد المكتب التحسينات التي سيتم إدخالها في النظام	4.05	0.93	81.04	8.946	0.000	مرتفع
	المجموع	3.92	0.94	78.45	7.468	0.000	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

يتضح من الجدول رقم 9 أن إجابات العينة كانت بدرجة مرتفعة مما يدل على أن أغلبية مكاتب التدقيق في الجزائر يعتمدون على سياسات وإجراءات المتابعة، كما يتبين أن المتوسط الحسابي العام لجميع فقرات المحور السادس تساوي 3.92، والوزن النسبي 78.45 وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقد نالت الفقرات رقم 30 و 31 درجة مرتفعة جدا بمتوسطات قدرها 4.59، 4.33 على التوالي، بينما جاءت الفقرة 32 بدرجة متوسطة ذلك أن أغلب إجابات أفراد العينة تبين أن مكاتب التدقيق لا تستخدم خدمات شخص خارجي أو مكتب تدقيق آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات وهذا راجع لمكاتب التدقيق التي لا ترى ضرورة لاستخدام خدمات مكتب آخر أو شخص آخر وذلك إما لعدم رغبتها في تحمل الأعباء والتكاليف الناتجة عن استخدام خدماتهم، أو لأن القانون لا يفرض عليها ذلك.

وللتأكد من صحة هذه النتيجة استخدم الباحثان اختبار (One-Sample T-test) إذ من ملاحظة النتائج نجد أن قيمة T المحسوبة 7.468 أكبر من T الجدولية التي تساوي 1.984، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 المعتمدة من قبل الباحثين، وبالتالي نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل، أي "تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية على سياسات وإجراءات المتابعة للتحسين من عملياتها".

ي. اختبار الفرضية الرئيسية: تتناول الفرضية الرئيسية: "لا تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة للتحسين من عملياتها"، وقد قمنا باختبار هذه الفرضية كما يظهر في الجدول 10 حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي لكل العبارات يقدر ب3.95 والوزن النسبي يساوي 79.19% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وكان الاتجاه العام مرتفع، ومستوى الدلالة يساوي 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 المعتمدة من قبل الباحثين، كما بلغت قيمة T المحسوبة 11.05 وهي أكبر من T الجدولية التي تساوي 1.984 وهي بذلك دالة إحصائيا، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة أي: "تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية على سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة للتحسين من عملياتها".

جدول 10. نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

الرقم	سياسات وإجراءات المتابعة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	T	sig	الاتجاه العام
	جميع عبارات محاور الجزء الثاني من الاستبيان	3.958696	0.883043	79.19739	11.05012	0.000	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى قاعدة بيانات استبيان الدراسة

4. الخاتمة:

حاولت هذه الدراسة التعرف على مدى اعتماد مكاتب التدقيق الجزائرية لسياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة للتحسين من عمليات مكاتبها، وقد تم تحديد سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 المتمثلة في: مسؤولية القيادة عن الجودة داخل المكتب، المتطلبات الأخلاقية الملائمة، قبول ومتابعة العلاقات مع العملاء والمهام، الموارد البشرية، تنفيذ المهام، والمتابعة.

1.4. النتائج: توصلت الدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج المهمة، يمكن حصرها فيما يلي:

- تعتمد مكاتب التدقيق الجزائرية المشمولة بالدراسة بشكل عام سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة على عملياتها بنسبة قدرت ب 79.19 % وفقا لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، وهو من المتوقع أن ينعكس إيجابا على جودة أداء عملياتها، وبالتالي تحقيق جودة خدمات هذه المكاتب؛
- على الرغم من غياب معايير لرقابة الجودة في الجزائر إلا أن اعتماد مكاتب التدقيق لأغلب سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة على عملياتها وفقا لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (ISQC1) يدل على وعي المدققين في الجزائر بضرورة وأهمية تطبيق متطلبات نظام رقابة الجودة لتحقيق جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق؛
- أكدت آراء الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المستجوبين غياب مدونة سلوك مهني وأخلاقي معدة من قبل مسؤول مكتب التدقيق، تضم إجراءات تأديبية موثقة في حال الانحراف عنها تكون مطبقة على كل العاملين بالمكتب؛
- يعد إصدار لجنة مراقبة الجودة مؤخرًا دليل رقابة الجودة، ودليل الرقابة الذاتية لمكاتب التدقيق ومهني المحاسبة بمثابة خطوة مهمة نحو تعزيز مكانة وسمعة مهنة التدقيق الخارجي وتفعيل رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الجزائرية؛
- أظهرت نتائج الدراسة أن مكاتب التدقيق تتوفر على سياسات وإجراءات لقبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى حيث تولي أهمية كبيرة لاختيار وتقييم العميل قبل قبول المهمة وضمان خدمات ذات جودة لهم، وذلك راجع إلى العناية المهنية اللازمة التي يجب على المدقق أن يبديها عند تنفيذ مهامه سواء كانت مهام تأكيدية أو مهام غير تأكيدية؛
- أوضحت الدراسة أن مكاتب التدقيق لا تتوفر على سياسات وإجراءات تحدد كيفية تعيين العاملين بالمكتب وطرق اختيارهم، ولكنها تهتم بوضع سياسات وإجراءات للاستعانة بموظفي العملاء عند أداء المهام، وهذا قد يضر باستقلالية مكاتب التدقيق ويجعل رأي المدقق عرضة للضغط من قبل إدارة العميل مما يؤثر على مصداقية تقرير التدقيق؛
- أكدت الدراسة على أن مكاتب التدقيق لا تستخدم خدمات مكتب أو شخص آخر للتحقيق في الشكاوى والادعاءات وذلك إما لعدم وجود نص قانوني ملزم أو لعدم رغبة المكتب في تحمل تكاليف وأتعاب عند استخدامه لخدمات مكتب أو شخص آخر، حيث تقتصر هذه العملية على صاحب مكتب التدقيق لأنه المسؤول الوحيد على نتائج أعماله، وباعتبار ختمه وتوقيعه يوضع على تقرير التدقيق.

2.4. التوصيات: من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن الخروج بالتوصيات التالية:

- إعداد مشاريع معايير وطنية لرقابة الجودة على أداء مكاتب التدقيق بالجزائر من قبل الهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق سواء من خلال تبني معايير التدقيق الدولية الخاصة بالرقابة على الجودة أو إصدار معايير تدقيق محلية خاصة برقابة الجودة؛
- يجب تنمية وتطوير الجانب التكويني للمدققين في الجزائر وخاصة في مجال أنظمة ومعايير وأساليب رقابة الجودة في إطار التوجه الدولي للهيئات المهنية الدولية المهتمة بجودة التدقيق وسبل تطوير أداء مكاتب التدقيق؛
- اعتماد مكاتب التدقيق على مدونة سلوك مهني وقواعد وأخلاقيات المهنة في مكاتب التدقيق لتدعيم عمل فريق التدقيق والمحافظة على استقلالية العاملين بالمكتب والتحلي بمتطلبات السلوك الأخلاقي والمهني؛
- ضرورة تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 المتضمن نظام رقابة الجودة للتحسين من أداء مكاتب التدقيق الجزائرية؛

- الاهتمام بجانب الموارد البشرية من حيث طريقة توظيف أفراد أكفاء وذوي قدرات، وطرق التقييم والترقية والتعويض لما له من دور كبير في تحقيق الكفاءة والفعالية على عمليات مكاتب التدقيق؛
- إعداد مشروع نظام رقابة جودة الكرتوني على شكل بوابة الكترونية تسمح للمدققين بتقييم شخصي لمستوى أداء مكاتبهم ومعرفة أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق النظام ويكون على مستوى وطني وتحت إشراف هيئات مهنية مختصة، وذلك كمشروع مبدئي إلى حين تطبيق نظام رقابة الجودة فعليا في مكاتب التدقيق؛
- تصنيف مكاتب وشركات التدقيق الجزائرية وفقا لجودة الخدمات المقدمة وذلك لتحقيق ميزة تنافسية بين المكاتب، وأن تتولى لجنة مراقبة الجودة هذا التصنيف.

3.4. آفاق البحث:

- ضرورة إجراء المزيد من الدراسات والبحوث باعتماد التحليل المقارن لأن موضوع نظام رقابة الجودة يهم أطراف عديدة في ظل فجوة التوقعات، وهو موضوع حديث فيه عدة أبعاد وتوجهات؛
- إمكانية تطبيق برنامج مراجعة النظر في بيئة التدقيق الجزائرية وفقا للمعايير الدولية لمراجعة النظر؛
- التحديات التي تواجه تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب وشركات التدقيق الجزائرية.

المراجع والإحالات

قائمة المراجع باللغة العربية

- أمير جمال القيق. (2012). مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة -دراسة ميدانية (مذكرة ماجستير). غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة: الجامعة الاسلامية.
- سهام طالب حسين، و محمد يعقوب. (2019). الآفاق المختلفة لتنفيذ جودة المراجعة الخارجية بالجزائر (دراسة ميدانية لمجموعة من مكاتب المراجعة الخارجية لولايات الشرق الجزائري). *مجلة التكامل الاقتصادي*، 7 (3)، صفحة 67.
- عبد الجليل لخزاري. (2018). أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية-دراسة عينة من محافظي الحسابات (أطروحة دكتوراه). بسكرة، جامعة محمد خيضر، قسم العلوم التجارية، الجزائر.
- فاتح سردوك. (2014). تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة دراسة حالة - واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر-(أطروحة دكتوراه). بسكرة، جامعة محمد خيضر، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر.
- محمد حولي، و مسعود طحطوح. (2020). تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة وأثره على جودة أداء مكاتب مراجعة الحسابات في الجزائر: دراسة ميدانية. *مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية*، 21 (2)، الصفحات 611-632.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- CNC. (2021). *Guide d'autocontrôle des cabinets d'audit et des professionnels de la comptabilité*. (Commission controle qualité) Consulté le Decembre 1, 2021, sur: http://www.cnc.dz/news.asp?id_news=4139&titre=Guide%20du%20Contr%F4le%20Qualit%E9%20&%20Guide%20d%92autocontr%F4le%20des%20cabinets%20d%27audit%20et%20des%20pro%20professionnels%20de%20la%20comptabilit%E9&pg=news.
- IAASB. (2016). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, ISA, No 220 Quality Control for An Audit of Financial Statements*. (New York (USA) Consulted in November 15, 2021, available on : [iaasb.org](https://www.iaasb.org): <https://www.iaasb.org/publications/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-54>
- IAASB. (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related Services Pronouncements, ISQC1 (Quality Control for Firms that Perform Audits and*

- Review of Financial Statements and other Assurance and Related Services Engagement*. (New York) Consulted in November 4, 2021, available on: <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26>
- IFAC. (2021). *Handbook Of The International Code Of Ethics For Professional Accountants (Including International Independence Standards)*. ((. F. Accountants), Producteur, & USA) Consulted in Novembre 8, 2021, available on: <https://www.ethicsboard.org/publications/2021-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>
 - Ismail, A. H., Sanusi, Z. M., Mat Isa, Y., Kasim, S., Kamaruzaman, M., & Mastuki, N. (2008). Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia. *the 9 th Asian Academic Accounting Association, Annual conference*, (pp. 1-16). Dubai, United Arab Emirates.
 - Mohd sanusi, Z., Ismail, A., Mat Isa , Y., Mastuki, N., & Kassim, S. (2009). *AQUR System: Augmenting Audit Quality in Malaysia*. Accounting Research Institue and Faculty of Accountancy. Malaysia: MAREF.
 - Ramadhani, R., Sudarma, M., & Achsin, M. (2017, 12 04). Effect Of Quality Control System On Audit Quality With Professional Commitments As A Moderation Variable. *Russian Journal Of Agriculture and Socio-Economic Studies (RJOAS)*, 12(72), pp. 33-41.
 - Sabauri, L. (2019). Ways for the Development of the Audit Quality Control System through the Analysis of Ongoing Problems, Experience and Challenges: Example of The Republic of Georgia. *international Journal of Economics and Management Engineering*, 13(6), pp. 827-830.
 - SAI. (2004). *Guidelines on Audit Quality*. Suprême Audit Institutions . luxembourg: The european Union.
 - Shahibah, k., Hariadi, B., & Baridwan, Z. (2020, 6 20). The Effect Of Qaulity Control System On Audit Quality: Professional Skepticism as The Moderator Variable. *International Journal Of Research In Business And Social Science (IJRBS)*, 9(4), pp. 419-425.
 - Verovska, L. (2013). The Development and Improvement of The Quality System of Audit Services in Latvia. *Regional formation and development studies*, 11(3), pp. 244-253.

ترجمة المراجع:

- Amir Jamal Al-keek. (2012). The extent to which quality control is applied in auditing offices in the Gaza- a field study (Master's thesis). Gaza, Faculty of Commerce, Department of Accounting and Finance, Gaza: The Islamic University.
- Siham Talib Hussein, and Mohamed Yakob. (2019). Different prospects for activating the quality of external auditing in Algeria (a field study of a group of external auditing offices in the states of eastern Algeria). *Journal of Economic Integration*, 7(3), p.67.
- Abd el Jalil Lakhdari. (2018). The impact of audit risks on the quality of external auditing in the Algerian environment - a study of a sample of auditors (PhD thesis). Biskra, Mohamed Kheidar University, Department of Commercial Sciences, Algeria.
- Fateh Sardouk. (2014). Developing the auditing profession in the face of contemporary problems, a case study - the reality and prospects of auditing in Algeria - (PhD thesis). Biskra, Mohamed Kheidar University, Department of Economic Sciences, Algeria.
- Muhamad Hawally, and Masoud Tahtouh. (2020). The application of the control standard on the quality of audit performance and the impact on the quality of the performance of audit offices in Algeria: a field study. *Journal of Social Sciences and Humanities*, 21 (2), pp. 632-